

Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

RENNER CORREIA FERREIRA NUNES

Relatório De Estágio Em Auditoria Financeira

RELATÓRIO DE ESTÁGIO EM AUDITORIA FINANCEIRA

RENNER CORREIA FERREIRA NUNES

ISCAC | 2017

Coimbra, outubro de 2017



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Renner Correia Ferreira Nunes n.º 12022

Relatório De Estágio Em Auditoria Financeira

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Auditoria Empresarial e Pública** realizado sob a orientação da Professora Lúcia Santos e supervisão de Dr.^a Sandra Simões.

Coimbra, outubro de 2017

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

AGRADECIMENTOS

À memória de Fernanda Teixeira Ferreira Nunes, uma avó e uma mãe guerreira quero agradecer pela educação que me proporcionou e pela pessoa que hoje sou. Jamais te esquecerei.

Agradecer aos meus amigos e à minha companheira Vanessa Pereira pelo apoio constante.

À Direção Geral do Ensino Superior e aos Serviços de Ação Social do IPC pelo apoio e suporte durante todo o período académico, um muito obrigado.

Um agradecimento especial ao senhor Afonso Lazaro Pires, um amigo e um ser humano transcendente.

À professora Lúcia Santos, que além de professora e orientadora, uma amiga e uma pessoa incrível, quero agradecer pelo acompanhamento, ensinamentos e conselhos que levarei comigo para a vida.

Um obrigado de coração à Dr.^a Sandra Simões, pela oportunidade que me concedeu e pelo acolhimento proporcionado, pelo que jamais esquecerei o seu ato.

Um muito obrigado a todos!

RESUMO

Este trabalho procura espelhar de forma concisa um conjunto de matérias de cariz teórico desenvolvidas na parte letiva do mestrado e de forma detalhada, a aplicação prática através da realização de um estágio curricular, com a duração de 960 horas, na Sandra Simões e Sara Barros - SROC. Lda.

A Sandra Simões e Sara Barros - SROC. Lda. é uma sociedade de Revisores Oficiais de Contas que tem vindo a crescer nos últimos anos, já com um vasto leque de clientes em mercados diversificados, faz da sua marca a qualidade do serviço prestado.

O estágio tem como objetivo a aplicação prática dos conhecimentos teóricos adquiridos na formação teórica, em contexto real de trabalho, obtenção de conhecimentos práticos, na área da auditoria financeira, experiência profissional e o desenvolvimento de competências pessoais e profissionais capazes de aumentar a autonomia e a responsabilidade profissional do mestrando.

O estágio revelou-se uma experiência enriquecedora permitindo ao mestrando o contacto direto com a realidade da profissão e a obtenção de competências que de outro modo não seria possível.

Palavras-chave: Auditoria financeira, auditor, controlo interno, demonstrações financeiras, relatório de auditoria.

ABSTRACT

This work search to reflect in a concise way a set of theoretical subjects developed in the academic part of the masters and in a detailed way, the practical application through a curricular (estágio), lasting 960 hours, in Sandra Simões e Sara Barros SROC, Lda.

Sandra Simões e Sara Barros SROC, Lda. is a company of Official Auditors that has been growing in the last years with a wide range of clients in diversified markets, makes its brand the quality of the service provided.

The internship aims at the practical application of the theoretical knowledge acquired in theoretical training, in real working context, obtaining practical knowledge in the area of financial audit, professional experience and the development of professional skills capable of increasing the autonomy and professional responsibility of the master's degree

The internship proved to be an enriching experience, allowing the Master to have direct contact with the reality of the profession and to obtain competences that otherwise would not be possible.

Keywords: Financial audit, auditor, internal control, financial statements, audit report.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
I. APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE ACOLHEDORA	2
I.1 Estrutura Organizacional.....	2
I.2 Programa de Auditoria	3
II. REVISÃO DA LITERATURA	5
II.1 Conceito e Relevância de Auditoria Financeira.....	5
II.2 A Necessidade de Auditoria e o Papel do Revisor Oficial de Contas.....	9
II.3 Princípios e Normas subjacentes.....	11
II.4 Ética em Auditoria	14
II.5 Importância do Contro Interno para o trabalho de Auditoria.....	18
II.6 Planeamento de auditoria	20
II.7 Prova em Auditoria	27
II.8 Relatórios de Auditoria	29
III. DESCRIÇÃO DO ESTÁGIO E ATIVIDADES DESENVOLVIDAS	33
III.1 Elaboração de Dossiers Correntes e Permanentes.....	37
III.2 Meios Líquidos Financeiros	38
III.3 Circularizações	40
III.4 Especialização de exercícios	41
III.5 Análise dos Documentos de Prestação de Contas do ano de 2015.....	42
III.6 ATIVIDADE EM QUE TOMEI CONHECIMENTO	43
III.6.1 Avaliação do Controlo interno por área.....	43
III.6.2 Inventário	44
III.6.3 Gastos:	44
III.6.4 Rendimentos	45

CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47

ÍNDICE FIGURAS

Figura I - Organograma da entidade acolhedora	2
Figura II - Carteira de clientes	3
Figura III - Relação entre as partes relacionadas	6
Figura IV - Estrutura normativa da OROC.....	12
Figura V - Processo de resolução de um dilema ético	15
Figura VI -	16
Figura VII - Determinação do risco de auditoria.....	25
Figura VIII - Fiabilidade da prova em auditoria.....	28
Figura IX - Principais isenções das ESNL em sede de IRC	34

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela I - Normas Internacionais de Auditoria	12
Tabela II - Tratamento da terminologia na legislação portuguesa vs organismos internacionais	31
Tabela III - Estrutura da CLC/RA	31
Tabela IV - Tipos de opinião modificada	32
Tabela V - Exemplo de conciliação bancaria	39
Tabela VI - Especialização dos seguros	41
Tabela VII - Especialização de gastos com energia	41

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AS – Auditing Statement (da UEC)

CE - Comissão Europeia

CEOROC - Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CI – Controlo Interno

CIRC - Código de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA - Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CLC – Certificação Legal das Contas

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DF - Demonstrações Financeiras

DM - Declaração do Modelo

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores oficiais de Contas

ESNL - Entidade do Setor não Lucrativo

FSE - Fornecimento e Serviço Externo

GAT – Guia de Aplicação Técnica (da OROC)

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board (da IFAC)

IESBA - International Ethics Standards Board of Accountants

IFAC - International Federation of Accountants

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis (artigo 44.º do EBF);

IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (artigo 6.º);

IRC - Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IS - Imposto do Selo

ISA - International Standard on Auditing (do IAASB/IFAC)

ISQC - Norma Internacional de Controlo de Qualidade

IUC - Imposto Único de Circulação

IVA - Imposto Sobre o Valor Acrescentado

IV - Imposto sobre Veículos

MLF - Meios Líquidos Financeiros

NCRF - Norma Contabilística e de Relato Financeiro

ONG - Outras Organizações Nacionais

OROC - Ordem dos Revisores oficiais de Contas

RA – Relatório de Auditoria

ROC - Revisor Oficial de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

SIPTA – Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SROC - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

UEC – Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers

INTRODUÇÃO

Este trabalho surge como a fase conclusiva para a obtenção de grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública. Das várias opções disponíveis para concluir a parte não letiva da formação, optei pela realização do estágio pelo facto de até aquele momento e tendo em conta a minha idade, não possuir qualquer experiência profissional. Deste modo, este trabalho procura explicar os conhecimentos por mim adquiridos durante o estágio por um período de 6 meses que decorreu na entidade Sandra Simões e Sara Barros - SROC, Lda.

O estágio incidiu-se no ramo da auditoria financeira, esta última consiste na obtenção de provas suficientes e adequadas sobre as asserções que suportam as demonstrações financeiras, com vista a emitir um parecer independente sobre se as demonstrações financeiras representam a realidade da empresa, tendo como quadro de referência teórico-prático os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Este trabalho divide-se em três partes: na primeira parte é feita a descrição da entidade, da sua estrutura e do programa de auditoria utilizado na entidade.

Na segunda parte é feito um resumo teórico das matérias que envolve a auditoria financeira.

O terceiro capítulo espelha a vertente prática onde serão descritas as atividades desenvolvidas e as atividades que não pude executar mas que tomei conhecimento. O trabalho é finalizado com a conclusão e a apresentação das referências bibliográficas que suportaram este relatório.

I. APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE ACOLHEDORA

I.1 Estrutura Organizacional

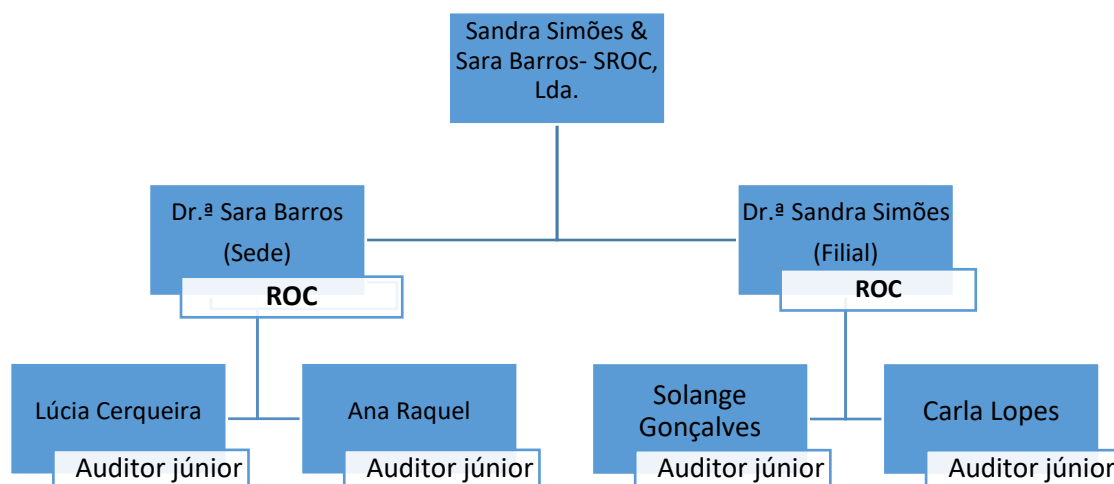


Figura I - Organograma da entidade acolhedora

Fonte: Elaboração própria I

Com sede na Rua Barão S. Januário, n.º 33 Escritório 47, 4470 – 473 Maia, NIPC 508 731 437, encontra-se inscrita na OROC com o número 225. É detentora de uma filial situada na Rua Nova Casal de Vagares, n.º 25 – R/C Esquerdo, Alto de São João, 3030 – 005 Coimbra.

Trata-se de uma sociedade por quotas, constituída em outubro de 2008 por parte da Dr.ª Sandra Maria de Almeida Simões – ROC n.º 1249 e Dr.ª Sara Cristina Estrada Barros – ROC n.º 1197.

A Sociedade encontra-se estruturada de acordo com a figura I. Hierarquicamente, encontram-se no topo as duas sócias já mencionadas com responsabilidades de gestão da sociedade onde abarca o controlo de qualidade, supervisão, o trabalho de campo e é da sua exclusividade a elaboração e assinatura de propostas de serviços e contratos, bem como os relatórios e pareceres técnicos. Os auditores juniores participam e executam os trabalhos de campo, inspeções físicas e documentais, preparam os pedidos de confirmações externas, procedem à análise dos movimentos e dos saldos das contas etc.

As tarefas são desempenhadas sob a orientação do ROC, porém é concedida alguma autonomia aos auditores juniores, de forma a que estes possam assumir e ter a noção das suas responsabilidades, permitindo-lhes um maior crescimento.

Presta serviços de consultoria a um leque diversificado de clientes, sendo estes tanto do setor lucrativo como não lucrativo, embora na sua fase inicial operasse apenas com as entidades cuja finalidade é o lucro, nos dias que correm a sua carteira de clientes é maioritariamente constituído pelas entidades não lucrativas (ESNL), destas entidades destacam-se as Santas Casas da Misericórdia (SCM) e as Fundações.

A área de atuação dos clientes da SROC vão desde comércio, sistemas de divisórias, eletricidade e comunicação, turismo, desenvolvimento de softwares, comércio de consumíveis informáticos, desporto e área social.

Clientes

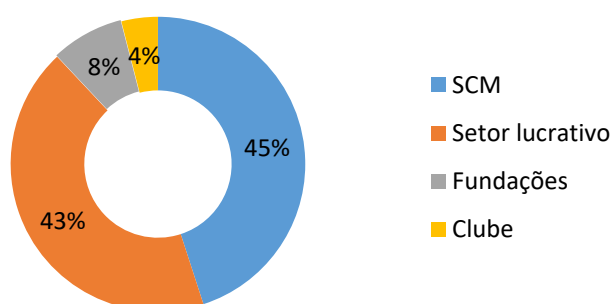


Figura II - Carteira de clientes

Fonte: Elaboração própria II

I.2 Programa de Auditoria

Nos dias que correm, os meios informáticos são ferramentas primordiais no exercício do trabalho de auditoria.

O programa informático em uso na entidade é o SIPTA – Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria. Permite documentar e executar todo o processo de auditoria, conjugando as várias operações, desde o planeamento da auditoria (considerando os riscos identificados), passando pelo tratamento de dados e utilização de técnicas

estatísticas, pela análise de saldos, transações e recolha de evidências por processos de circularização automatizados até à fase de relato e acompanhamento. Permite ao auditor configurar os objetivos e procedimentos por ciclo de auditoria ou classe de normativo, proporcionando uma uniformização transversal a todos os auditores da organização. Aquando da referida configuração, o auditor pode definir as asserções de auditoria sobre classes de transações e sobre saldos de contas que pretende verificar com a execução de cada procedimento, para além de possibilitar a associação de papéis de trabalho em modelo informático, para a sua execução.

Permite estruturar um arquivo permanente e um arquivo corrente, facilitando a integração do auditor com a própria aplicação.

O arquivo permanente permite ao auditor registar as informações recolhidas, indexando os elementos de prova que considerarem necessários.

No arquivo corrente são registados os trabalhos executados que permitem gerar resumos para os relatórios de auditoria, bem como assinalar as situações relevantes para as conclusões e recomendações. Como exemplos de informações que podem contar nesta categoria temos:

- ❖ Informações gerais do cliente;
- ❖ Apólice de seguros;
- ❖ Contratos com entidades;
- ❖ Manual de controlo interno;
- ❖ Sistemas de informação e contabilísticos entre outros.

Esta centralização dos arquivos em arquivos permanentes e correntes proporciona um acesso rápido e diligente para consulta de informação (mesmo histórica), em tempo real, o que facilita a análise do auditor.

II. REVISÃO DA LITERATURA

Ao longo dos tempos, a profissão de auditoria financeira tem vindo a ganhar cada vez mais relevância no mundo empresarial, assim como para a sociedade em geral.

Sendo para a maioria dos utilizadores da informação financeira, o principal meio de extrair desta, um nível de credibilidade considerada razoável e delas retirar conclusões idóneas em que possam fundamentar as suas decisões.

II.1 Conceito e Relevância de Auditoria Financeira

A auditoria financeira tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião sobre estas, por parte de um profissional competente e independente.

Para o IAASB, a auditoria abrange os trabalhos de garantia de fiabilidade e os serviços relacionados.

O trabalho de garantia de fiabilidade é aquele cuja opinião emitida se destina a aumentar o grau de confiança dos utilizadores da informação numa avaliação ou mensuração de um determinado assunto. Essa avaliação é efetuada de acordo com critérios definidos. Neste tipo de trabalho podemos encontrar os seguintes elementos:

- ❖ Uma relação entre o profissional que audita a informação financeira, um responsável pela sua elaboração e os destinatários da mesma;
- ❖ A informação financeira, os critérios, de avaliação desta, a prova adequada e suficiente relativa a essa avaliação e um relatório que garanta a fiabilidade.

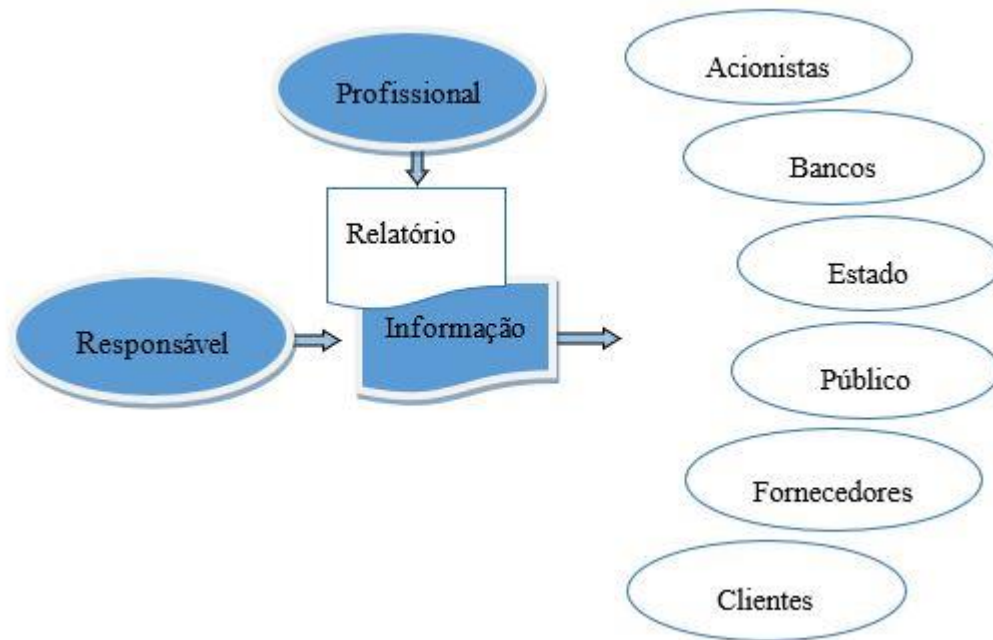


Figura III - Relação entre as partes relacionadas

Fonte: (Alves, 2017, p. 58)

O IAASB (ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria) considera ainda que os objetivos gerais da auditoria consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão isentas de distorções materiais que habilite a expressão de uma opinião sobre se estas estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável e relatar sobre essas demonstrações financeiras. Ao nível legislativo nos EUA é de referir que segundo a Lei *Sarbanes-Oxley* (2002) auditoria significa um exame das demonstrações financeiras de qualquer emitente por uma firma de auditores independentes, de acordo com as regras do *Public Company Accounting Oversight Board* ou da *Securities and Exchange Commission* (SEC), com o objetivo de expressar uma opinião sobre tais demonstrações financeiras.

Do vasto leque de conceitos de Auditoria financeira que podemos encontrar, para (Almeida, 2014, p. 3), esta pode ser resumida como “um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre as asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira.”

Neste sentido, para que as informações proporcionadas pelas demonstrações financeiras sejam úteis para os utilizadores, esta deve possuir determinadas características qualitativas as quais mais não são do que os atributos que a credibiliza.

Uma adequada aplicação das características qualitativas e de normas contabilísticas apropriadas, conduz, em condições normais, para a obtenção de demonstrações financeiras que apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do resultado das operações, das alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa de uma empresa.

A Estrutura Conceptual do SNC considera a existência de quatro principais características qualitativas da informação financeira.

Compreensibilidade, no sentido em que esta deve ser de rápida compreensão por parte dos utilizadores, o que pressupõe que estes tenham um razoável conhecimento das atividades empresariais, económicos e contabilísticos, bem como interesse em estudar a referida informação com a necessária diligência.

Relevância, a informação deve ser capaz de influenciar as decisões económicas dos utilizadores, apoiando-os na avaliação dos acontecimentos transatos, presentes ou futuros ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações passadas.

Fiabilidade, a informação deve estar isenta de erros materiais e de juízos prévios, ao mostrar apropriadamente as operações e outros acontecimentos que tem por finalidade representar ou possa razoavelmente esperar-se que represente, deve ainda, ser livre de preconceitos, isto é, não deve influenciar a tomada de decisão ou de juízo a fim de atingir um resultado predeterminado.

Comparabilidade, a divulgação e a qualificação dos efeitos financeiros de operações e de outros acontecimentos, devem ser registadas de forma consistente pela empresa ao longo do tempo, afim de nelas identificarem tendências na sua posição financeira e nos resultados das suas operações.

Deve ser possível a comparabilidade das demonstrações financeiras de diferentes empresas, a fim de se poder avaliar de forma relativa a posição financeira, o desempenho e as alterações na mesma.

O trabalho do auditor visa a emissão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma determinada entidade. Para que se possa expressar uma opinião, há um todo conjunto de Processos a percorrer ao qual se denomina de processos de auditoria.

Processo é um termo que indica a ação de avançar, ir para frente e é um conjunto sequencial e particular de ações com objetivo comum. O processo de auditoria abarca diversas fases, segundo (Almeida, 2014, p. 109) estas são:

- ❖ condições de compromisso;
- ❖ planeamento;
- ❖ testes aos controlos;
- ❖ procedimentos substantivos;
- ❖ completar uma auditoria;
- ❖ relatórios.

Condições de Compromisso

A aceitação ou não de um cliente é uma das decisões mais importantes com que os auditores se deparam, este processo verifica-se de duas formas, através da continuação do trabalho com um cliente já existente ou com a aquisição de um novo. Os normativos de auditoria (ISQC1) requerem que as empresas de auditoria definam políticas e procedimentos a serem seguidos na aceitação de novos clientes e na manutenção de atuais clientes. Assim, há um conjunto de fatores que afetam a decisão do auditor aceitar ou não um compromisso, sendo eles:

- ❖ integridade do órgão de gestão;
- ❖ obrigações de relato;
- ❖ transações entre partes relacionadas;
- ❖ situação financeira da organização;
- ❖ valores éticos;
- ❖ adequação de recursos humanos e / ou materiais.

Após a tomada de decisão de aceitação / continuidade de um cliente, o auditor e o órgão de gestão devem entrar em consenso no que respeita a natureza e o tempo dos procedimentos de auditoria a efetuar, honorários e no que respeita as responsabilidades do auditor e do órgão de gestão, para o efeito o auditor deve preparar uma carta de compromisso onde esteja patente esse consenso.

O próximo passo é o *planeamento*, onde é estabelecido o plano global, abrangendo o trabalho de campo bem como a natureza e extensão dos procedimentos. Um planeamento adequado ajuda a assegurar que é alocada atenção apropriada a áreas importantes de auditoria, permite a identificação e resolução de forma tempestiva os potenciais problemas que poderão surgir, permite ainda assegurar que o trabalho de auditoria é devidamente organizado e gerido a fim de ser realizado de uma forma eficaz e eficiente. Esta é uma fase crucial, podendo ditar o sucesso ou fracasso da auditoria.

Após o planeamento, procede-se aos *testes aos controlos*, visando avaliar o sistema de controlo interno implementado pelo órgão de gestão, quanto a sua operacionalidade e eficiência, na prevenção e deteção de distorções materialmente relevantes.

De forma a detetar possíveis distorções materialmente relevantes que possam espelhar uma imagem desapropriada da empresa, como resultado de erros e fraudes não detetadas pelo sistema de controlo interno, é levado a cabo um conjunto de *procedimentos substantivos*. Estes procedimentos dividem-se em procedimentos analíticos, em testes aos saldos e às transações e à apresentação e divulgação.

Ao *completar uma auditoria*, o Revisor Oficial de Contas deve ter em atenção as seguintes matérias:

- ❖ avaliar a continuidade da empresa;
- ❖ verificar se há necessidade de ajustamento e reclassificações;
- ❖ avaliar a adequação das divulgações;
- ❖ identificar acontecimentos subsequentes;
- ❖ comunicação ao Órgão de Gestão.

As fases de auditoria terminam com a *emissão do relatório* de auditoria denominado de Certificação Legal das Contas, por competência exclusiva do ROC.

II.2 A Necessidade de Auditoria e o Papel do Revisor Oficial de Contas

Como vimos anteriormente, os utilizadores da informação financeira suportam as suas decisões com base na informação financeira proporcionada pelas demonstrações financeiras preparadas pela entidade e vimos que para que esta seja útil para os seus utilizadores deve estar revestida das quatro principais características anteriormente elencadas. Assim, os utilizadores confinam ao ROC independentes um mandato social

para que verifiquem se estas e outras características da informação financeiras são alcançadas.

Podemos encontrar diversas matérias sobre a necessidade da auditoria às demonstrações, (Almeida, 2014, p. 5) atribui essa necessidade aos seguintes fatores:

Conflito de interesse: este pode resultar, nomeadamente da necessidade do órgão de gestão em deixar uma boa imagem aos investidores adulterando as demonstrações financeiras, de forma a aparentar que a empresa apresenta uma rentabilidade que lhe proporcione benefícios, quando os investidores o que procuram é saber a verdadeira saúde da empresa.

Complexidade das transações: quanto maior for a complexidade maior será o risco de distorções, sejam estes intencionais ou não, por outro os utilizadores têm maior dificuldade na compreensão das demonstrações financeiras. Perante esta problemática, depositam a sua confiança nas capacidades e na opinião independente do ROC para avaliar a qualidade das demonstrações financeiras.

Relevância para o processo de tomada de decisões: demonstrações financeiras auditadas são muitas vezes a única fonte de informação ao dispor dos utilizadores da informação

Afastamento dos utilizadores da informação financeira: de modo geral, poucos são os utilizadores da informação financeira que têm de forma direta acesso os documentos que suportam as demonstrações financeiras, poucos têm conhecimentos suficientes para indagar o órgão de gestão ou para analisar as demonstrações financeiras e vêm nos ROC um meio de obterem de forma resumida a informação sobre a credibilidade das demonstrações financeiras.

No que respeita ao papel dos Revisores Oficiais de Contas, estes são responsáveis pela revisão legal das contas de entidades públicas e privadas, podendo ainda desenvolver serviços relacionados com a revisão como pareceres sobre fusões, cisões, transformações, avaliações entre outras matérias abrangidas pela Ordem.

Para que atue e execute as suas funções de forma adequada os ROC devem possuir um vasto conhecimento em áreas como a contabilidade, fiscalidade, gestão, informática, sistemas de informação, leis e regulamentos inerentes à administração empresarial e à sua prestação de contas. Torna-se imperial o conhecimento das Normas de Auditoria a nível nacional, bem como das Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Esta última pela crescente necessidade de harmonizar as formas de prestação de contas e das exigências

de transparência e fiabilidade, outro motivo para a aplicação destas prende-se com a crescente globalização das atividades.

Face à situação frágil em que ficou a imagem da profissão, não basta conhecer as normas, é preciso colocá-las em prática, pois embora o caminho seja longo, esta é a única forma restaurar e solidificar o bom nome e a figura dos auditores.

II.3 Princípios e Normas subjacentes

Continua bem presente nas nossas memórias os recentes escândalos envolvendo empresas de auditoria e que assolaram a credibilidade da profissão, como por exemplo, o caso da Contabilidade Oculta da *Enron* que culminou com a falência da *Arthur Andersen*, a queda da *Parmalat*, entre outros. Estes e outros acontecimentos tiveram um forte impacto na imagem da profissão que ainda hoje se encontra em reconstrução. De forma a recuperar a credibilidade de outrora, é imperial o conhecimento, cumprimento dos princípios e normas aplicáveis à atividade por parte dos auditores.

Face à importância que tem para a sociedade e para a economia que a informação financeira disponibilizada pelas empresas seja credível, a auditoria é uma atividade extremamente regulada por normas que incluem legislação de enquadramento, requisitos de acesso e de exercício da profissão de auditor, normas de auditoria obrigatórias, regras de ética, de deontologia e de conduta, a fiscalização sobre o trabalho dos auditores e normas disciplinares.

Do vasto leque de normas, princípios e diretrizes a ter em conta na execução da atividade de auditoria, uma vez que esta última consiste na análise das demonstrações financeiras preparadas com base em documentos contabilísticos, podemos destacar desde logo os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites que representa um conjunto de normas, regras e convenções que devem ser observados na prática contabilística em geral e na elaboração das demonstrações financeiras.

A nível nacional, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) é o organismo que representa e regula a atividade de Revisor Oficial de Contas (ROC) com competências para emitir normas.

A atual estrutura normativa da OROC é composta por:

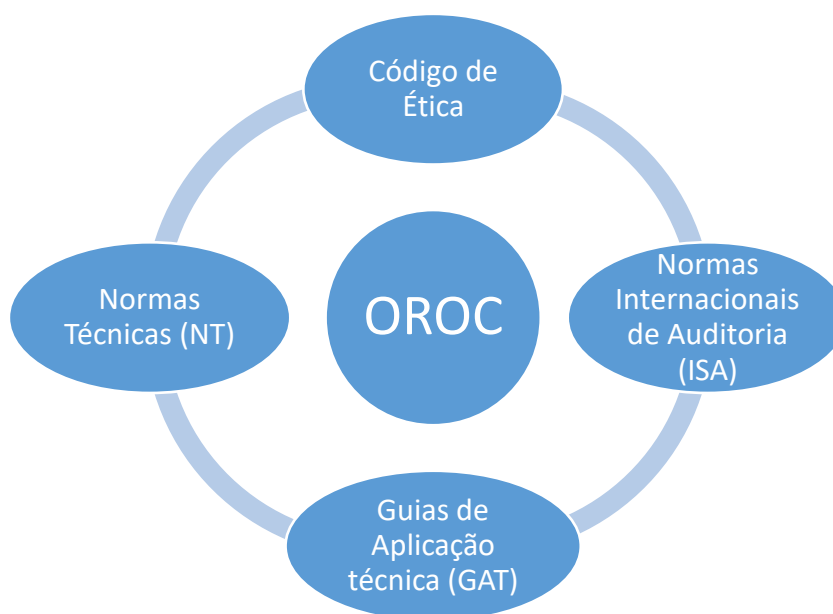


Figura IV - Estrutura normativa da OROC

Fonte - Elaboração própria III

Quanto a organismos que emitem normas de auditoria e contabilidade é de destacar os seguintes:

- ❖ O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), foi o primeiro organismo profissional a publicar normas de auditoria;
- ❖ O *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), criado em 2002 nos Estados Unidos da América pela lei Sarbanes – Oxley;
- ❖ A *International Federation of Accountants* (IFAC), criado em 19977, representa a nível mundial a profissão contabilística.

O quadro abaixo apresenta as normas Internacionais que regulam o trabalho de auditoria:

Tabela I - Normas Internacionais de Auditoria

Número	Descrição
ISA 200	Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria.
ISA 210	Acordar os termos de trabalhos de auditoria.
ISA 220	Controlo de qualidade para uma auditoria de demonstrações financeiras
ISA 230	Documentação de auditoria.
ISA 240	As responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras.
ISA 250	Consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras.

ISA 260	Comunicação com os encarregados da governação.
ISA 265	Comunicar deficiências no controlo interno aos encarregados da governação e da gerência.
ISA 300	Planear uma auditoria de demonstrações financeiras.
ISA 315	Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente.
ISA 320	A materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria.
ISA 330	As respostas do auditor aos riscos avaliados.
ISA 402	Considerações de auditoria relativas a uma entidade que utiliza uma organização de serviços.
ISA 450	Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria.
ISA 500	Prova de auditoria.
ISA 501	Prova de auditoria, considerações específicas para itens selecionados.
ISA 505	Confirmações externas.
ISA 510	Trabalhos de auditoria iniciais, saldos de abertura.
ISA 520	Procedimentos analíticos.
ISA 530	Amostragem de auditoria.
ISA 540	Auditar estimativas contabilísticas, incluindo estimativas contabilísticas de justo valor e respetivas divulgações.
ISA 550	Partes relacionadas.
ISA 560	Acontecimentos subsequentes.
ISA 570	Continuidade.
ISA 580	Declarações escritas.
ISA 600	Considerações especiais, auditorias de demonstrações financeiras de grupos.
ISA 610	Usar o trabalho de auditores internos.
ISA 620	Usar o trabalho de um perito do auditor.
ISA 700	Formar uma opinião e relatar sobre as demonstrações financeiras.
ISA 705	Modificações à opinião no relatório do auditor independente.
ISA 706	Parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias no relatório do auditor independente.
ISA 710	Informação comparativa, números correspondentes e demonstrações comparativas.
ISA 720	As responsabilidades do auditor relativas a outra informação em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas.

ISA 800	Considerações especiais, auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com referenciais com finalidade especial.
ISA 805	Considerações especiais, auditorias de demonstrações financeiras isoladas e de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira.
ISA 810	Trabalhos para relatar sobre demonstrações financeiras.

Fonte: (Alves, 2017, p. 63)

De grande importância para a profissão de auditoria é também a Lei *Sarbanes - Oxley* de 2002, que veio reescrever as regras para a governança corporativa relativas à divulgação e à emissão de relatórios financeiros é, deste modo, considerada por muitos observadores como a peça mais significativa da legislação comercial nos últimos cinquenta anos.

II.4 Ética em Auditoria

Uma das exigências que é feita ao auditor é que este tenha um comportamento ético como profissional de auditoria. Esta exigência deriva do facto da profissão de auditor abordar matérias complexas, da necessidade da confiança por parte da sociedade, da própria exigência para a admissão à profissão entre outras.

A ética pode ser caracterizada como um conjunto de princípios morais por que um indivíduo rege a sua conduta pessoal ou profissional.

Do ponto de vista filosófico, a ética procura responder o que é o bem para o indivíduo e para a sociedade. A dificuldade de decidir sobre o que é bom para o indivíduo e para a sociedade é encarada do ponto de vista ético como um dilema ético.

Estamos diante de um dilema ético sempre que nos deparemos com uma:

“(....) situação em que cada curso possível de ação viola um certo princípio moral que também é, por seu lado, obrigatório (....).” (Blackburn, 1997, p. 114).

Perante um dilema ético deve-se procurar: “(...) a solução do problema. Por envolver a escolha de fatores conflitantes, tal solução não é transparente.” Lisboa, 1997, p.62).

A Figura que se segue ilustra o processo de resolução do dilema ético proposto pelo Código de Ética da IFAC (100-16 a 100-21).

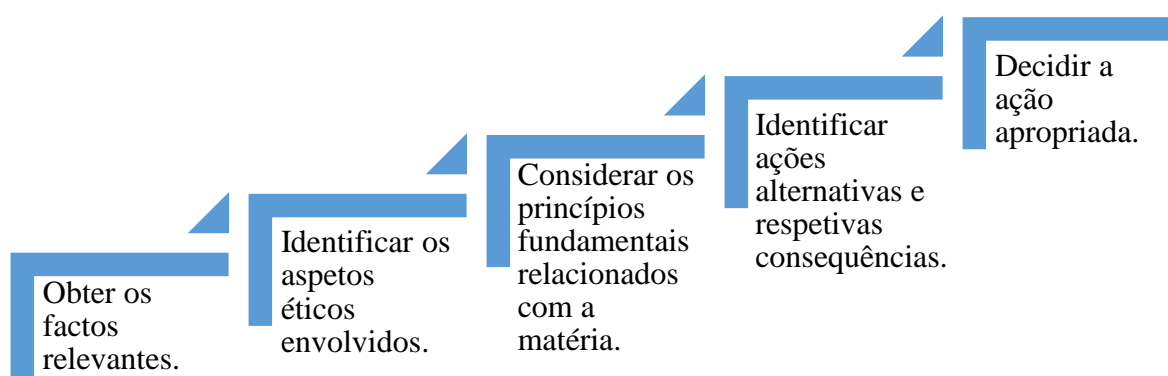


Figura V - Processo de resolução de um dilema ético

Fonte: Elaboração própria IV

Por seu turno, deontologia pode ser definida como:

“(…) um conjunto de regras de que uma profissão, ou parte dela, se dota através de uma organização profissional, que se torna a instância de elaboração, de prática, de vigilância e de aplicação destas regras.” (Issac, referido por Mercier, 2003, p. 6).

Podemos assim dizer que a deontologia consiste na aplicação prática da ética através do código deontológico¹, porém a profissão de ROC adotou uma terminologia ligeiramente distinta para o seu código: “CEOROC.”

Em Portugal, o código em vigor intitula-se “Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas”, publicado no Diário da República, II Série, n.º 1988, de 14 de outubro de 2011, entrando em vigor em 1 de janeiro de 2012. Este Código tem por base o Código de Ética do IESBA e compreende um preâmbulo, seis capítulos e dois anexos.

No preâmbulo é destacado que o ROC não se deve restringir apenas à satisfação das necessidades de um cliente em particular, visto que a sua atividade aceita a responsabilidade para agir no interesse público, sendo esta uma característica distintiva da atividade.

¹ “(…) pode ser entendido como uma relação das práticas de comportamento que se espera que sejam observadas no exercício da profissão. As normas do código visam o bem-estar da sociedade, de forma a assegurar a lisura de procedimentos de seus membros dentro e fora da instituição.” Lisboa (1997, p. 58).

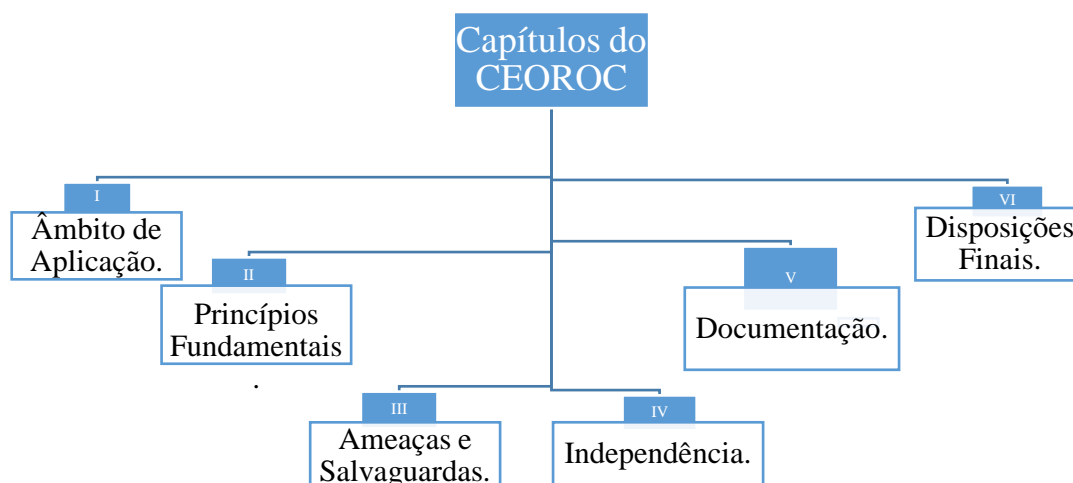


Figura VI – Capítulos do CEOROC

Fonte - Elaboração própria V

I- Âmbito de aplicação

O Código aplica-se a todos os ROC, seus colaboradores bem como estagiários e sócios não ROC que sejam titulares de partes de capital em SROC ou participadas por estas.

II- Princípios fundamentais

Neste capítulo são integrantes oito secções donde, na secção 1 é referido que os auditores devem cumprir com os cinco seguintes princípios fundamentais:

Integridade – deve ser honesto em todas as suas relações, sejam estas com clientes ou com os colegas;

Objetividade – o seu julgamento devera ser imune a enviesamento, conflitos de interesse ou pressões de terceiros;

Competência e zelo profissional – de modo a proporcionar ao cliente serviços profissionais competentes, deve manter o conhecimento e a habilidade profissional num nível adequado, com base na legislação, nos desenvolvimentos práticos e nas técnicas mais recentes. Deve ainda agir com diligência e de acordo com os padrões técnicos e profissionais aquando da prestação dos seus serviços;

Confidencialidade - respeitar a confidencialidade da informação que recolheu em consequência dos relacionamentos pessoais e de empresa de serviços profissionais, não divulgar estas informações a terceiros sem a devida e específica autorização, salvo se existir um direito ou dever legal ou profissional de divulgar. Não deve, em circunstância alguma, utilizar as informações recolhidas para vantagens pessoais ou de terceiros;

Comportamento profissional –deve cumprir as leis e regulamentos relevantes e deve evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

III- Ameaças e salvaguardas

Integra seis secções, que além da introdução, abordam sobre a nomeação profissional, conflitos de interesses, dos honorários e outras formas de remuneração, da publicidade de serviços profissionais e de ofertas.

IV- Independência

Compreende onze secções: Introdução; Interesses financeiros; Empréstimos e garantias; Relacionamentos empresariais; Relações familiares e pessoais; Quadro de um cliente em que foi auditor; Auditor que foi quadro de um cliente; Associação prolongada de profissionais com cargos de maior responsabilidade (incluindo rotação de sócios) com um cliente de auditoria; Prestação de outros serviços a clientes de auditoria; Honorários; Litígios reais ou potenciais.

Os Capítulos V- Documentação e VI Disposições finais completam o articulado do Código.

No que respeita aos Anexos, o Anexo 1 apresenta exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e o anexo 2 dá exemplo de salvaguardas que podem eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

II.5 Importância do Contro Interno para o trabalho de Auditoria

Com a industrialização, o crescimento económico e o aumento do volume de negócio conduziram ao aparecimento de grandes empresas², o que culmina com uma maior complexidade nas organizações e na gestão das mesmas, bem como um maior distanciamento da direção perante o controlo das operações

A atividade da empresa em gerir de forma adequada os interesses de terceiros (acionistas, financiadores, etc.) está sujeita ao risco de que se produzam incumprimentos ou alterações na implementação dos sistemas de funcionamento e informação, bem como uma compreensão inoportuna ou errada das suas decisões, o que pode inviabilizar o alcance dos objetivos.

“Uma das melhores defesas contra o insucesso do negócio e um importante condutor do desempenho do negócio é um controlo interno forte. Isto é verdade para todas as organizações”³.

Podemos encontrar diversas definições para o controlo interno. Pinto (2004), caracteriza o controlo interno como o plano da organização e todos os métodos e medidas adotadas numa entidade com vista a salvaguardar os ativos, a verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contabilísticos, a promover a eficácia operacional e a estimular o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores.

A ISA 315 – “ Identificar e avaliar os Riscos de Distorção Material por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente” define o controlo interno como “ um processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de um entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.”

Contudo, este conceito diverge do proposto pelo COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, através do *Internal Control – Integrated*

² O sistema de controlo interno existe, independentemente, da dimensão de uma empresa ou entidade, pese embora seja muito mais sofisticado nas grandes entidades, do que nas pequenas, dada a amplitude de áreas ou operações desenvolvidas e o nível de descentralização.

³ www.oroc.pt/gca/?id=895; Novo Estudo da IFAC trata do Controlo Interno numa Perspetiva com Base no Risco e o Papel dos Auditores que Exercem a sua Atividade nas Empresas

Framework, que defende que o controlo interno varia de pessoa para pessoa, definindo-o como um processo levado a cabo pelo conselho de administração, direção e outros membros da entidade, com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos:

- ❖ Eficácia e eficiência dos recursos;
- ❖ Fiabilidade da informação; e
- ❖ Conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

A OROC (2000) caracteriza o controlo interno como o conjunto de todas as políticas e procedimentos que contribuam para assegurar a condução ordenada e eficiente do negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva da informação financeira credível.

Resumindo, o controlo interno representa o conjunto de métodos, procedimentos e rotinas, dentro de uma organização, visando a proteção de ativos, a elaboração de informação financeira fidedigna e o auxílio ao órgão de gestão na condução equilibrada do negócio da empresa.

De acordo com (Costa, 2017) o estabelecimento e manutenção de um SCI é uma das mais importantes responsabilidades do órgão de gestão de qualquer empresa.

Porém, o facto de uma empresa possuir um sistema de controlo interno implementado não significa que este esteja operativo, ainda que esteja, não garante à empresa imunidade perante situações adversas como as de ocorrência de erros ⁴, irregularidades, fraudes⁵, etc., isto porque nenhum sistema é totalmente fiável e o SCI

⁴ De acordo com a IFAC (2004B: § 5), o termo “erro” refere-se a uma distorção não intencional nas demonstrações financeiras, incluindo a omissão de uma quantia ou de uma divulgação, tal como o que se segue:

- ❖ Um engano na recolha ou processamento de dados a partir dos quais as demonstrações financeiras são preparadas;
- ❖ Uma estimativa contabilística incorreta proveniente de descuido ou má interpretação de facto.
- ❖ Um engano na aplicação de princípios contabilísticos relativos a mensuração, reconhecimento, classificação, apresentação ou divulgação.”

⁵ De acordo com a mesma norma (IFAC, 2004B: § 6) – O termo “fraude” refere-se a um ato intencional por um ou mais indivíduos entre a gerência, os encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso de intenção deliberada para obter uma vantagem injusta ou ilegal.

é implementado para garantir um grau razoável de segurança, pois, como qualquer outro, possui as suas limitações derivadas de diversos fatores como por exemplo:

- ❖ O não interesse por parte do órgão de gestão na manutenção de um bom sistema de controlo interno;
- ❖ a dimensão da empresa;
- ❖ a relação custo benefício;
- ❖ a existência de erros humanos, conluio e fraudes;
- ❖ a competência das pessoas;
- ❖ falta de integridade moral;
- ❖ transações poucos usuais;
- ❖ a utilização da informática.

A importância do controlo interno é evidente para o funcionamento das operações da empresa, bem como para a sua sobrevivência e crescimento.

Uma das formas de verificar a importância do controlo interno é recorrendo a uma análise da evolução de uma empresa, uma vez que, se na sua fase embrionária, enquanto esta possui ainda uma pequena dimensão o administrador consegue controlar grande parte da atividade, à medida que esta vai crescendo, muitos processos deixam de estar ao seu alcance de controlo. Esse crescimento como vimos inicialmente, conduz a uma maior complexidade estrutural e das operações e torna-se crucial a implementação de mecanismos adequados para o controlo das atividades que inicialmente eram diretamente supervisionadas pelo administrador.

A não adequação do sistema de controlo interno à nova realidade da empresa conduz à debilidade do mesmo, deste modo torna-se inviável uma eficaz gestão da empresa.

II.6 Planeamento de auditoria

Uma fase vital de qualquer trabalho de auditoria é o planeamento da mesma, o planeamento desempenha em auditoria o mesmo papel que desempenha em quaisquer outras atividades do nosso quotidiano, já que dele resulta uma combinação ordenada das partes ou passos necessários à consecução de determinado objetivo. (Boyton, 2002)

O planeamento é a fase onde é estabelecido o plano global abrangendo o trabalho de campo, bem como a natureza, a extensão, a profundidade e a tempestividade dos

procedimentos a adotar, de forma a permitir que o auditor proceda a uma adequada determinação do risco de auditoria (RA) e estipule os limites de materialidade.

A ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras considera que “planear uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global para a auditoria e desenvolver um plano de auditoria”.

A mesma ISA no seu parágrafo 2 refere que um adequado planeamento traz diversas vantagens para uma auditoria de DF, nomeadamente:

- ❖ Permite que o auditor aloque a atenção/recursos apropriada às áreas relevantes da auditoria, permitindo identificar e resolver os potenciais problemas em tempo oportuno;
- ❖ Auxilia o auditor a organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria, para que este seja executado de maneira eficaz e eficiente;
- ❖ Auxilia no processo de seleção dos membros da equipa de trabalho com capacidade e competência apropriadas para dar resposta aos riscos antecipados e a afetar adequadamente o trabalho aos mesmos;
- ❖ Facilita a orientação e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do trabalho.

A complexa e confusa estrutura de negócios da *Enron* permitiu ocultar a sua real situação financeira por vários anos criando uma bolha que arrebentou em 2001, levando a queda da mesma e a consequente falência da *Arthur Andersen*.

É provável que surjam várias lições do colapso da *Enron*. Uma em que os auditores devem prestar especial atenção é a fundamental importância da compreensão do negócio e do meio envolvente da entidade auditada.

Deste modo, durante o planeamento, o auditor deve obter o conhecimento do negócio da empresa cujas demonstrações financeiras vão ser auditadas, de forma a identificar e compreender os acontecimentos, as transações e as práticas que, no seu julgamento, podem ter um efeito significativo em tais demonstrações financeiras ou na auditoria ou no relatório de auditoria (CLC).

O Conhecimento da entidade e o seu meio envolvente está contemplado na ISA315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Meio Envolvente que refere que o objetivo do auditor é o de “identificar e avaliar os riscos de distorção material, seja devido a fraudes ou erros,

ao nível das demonstrações financeiras e das asserções, através da compreensão da entidade e do seu meio envolvente, incluindo o seu controlo interno, proporcionando deste modo uma base para a conceção e implementação de respostas aos riscos de distorção material avaliados.”

O referido conhecimento é utilizado pelo auditor para determinar os riscos inerentes e de controlo e a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria.

Segundo (Costa, 2017) vários são os procedimentos aos quais o auditor pode recorrer para obter o conhecimento da atividade da entidade⁶, nomeadamente:

- ❖ reuniões com as pessoas encarregadas da governação;
- ❖ reuniões com o pessoal – chave da entidade;
- ❖ reuniões com os auditores internos e análise dos relatórios;
- ❖ reuniões com os advogados e outros consultores da empresa;
- ❖ leitura de publicações especializadas do respetivo setor de atividade;
- ❖ visita a todas as instalações;
- ❖ leitura de documentos produzidos pela empresa;
- ❖ leitura da legislação oficiais.

A fim de obter uma compreensão da entidade e do seu meio envolvente, o auditor deve ainda aplicar procedimentos analíticos como procedimentos para a avaliação do risco. A aplicação destes procedimentos nesta fase embrionária do trabalho de auditoria pode indicar aspetos da entidade dos quais o auditor não tinha conhecimento, auxiliando deste modo, na avaliação dos riscos de distorções materiais a fim de definir a natureza, tempestividade e extensão de outros procedimentos de auditoria.

Os procedimentos analíticos segundo a ISA 520 consistem na apreciação da informação financeira através da análise de relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros, abrange também a investigação de flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se afastem significativamente de quantias que tinham sido previstas.

⁶ Para um maior aprofundamento quanto aos assuntos a ter em conta aquando do conhecimento da entidade e do seu meio envolvente, de consultar a ISA 315 (11-24).

Outro aspeto de grande importância nesta fase prende-se com a compreensão dos sistemas de informação e de controlo interno.

Para (Costa, 2017, p. 233) “Um sistema de informação relevante para objetivos do relato financeiro consiste nos procedimentos e registos estabelecidos para iniciarem, registarem, processarem e relatarem as transações da entidade e para manterem responsabilidade pelos ativos, passivos e capital próprio relacionados.”

Como referido no capítulo II -5, embora com tendência a ser mais sofisticados nas empresas de maior dimensão, nenhuma empresa, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade sem ter instituído um SCI, ainda que menos formal ou sistematizado.

Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado num SCI eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nas DF. (Attie, 1988, p. 60) citado por Gomes (2014).

Deste modo, a avaliação do SCI servirá primeiramente de base para o auditor determinar qual o grau de confiança a depositar no SCI e, a partir daí, estipular a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

Tão importante quanto a avaliação/levantamento do SCI é ficar com a prova do trabalho realizado, como veremos mais adiante. Existem quatro formas de registar os sistemas contabilísticos e de controlo interno as quais podem ser através de questionários padronizados, narrativas, fluxogramas e de tipo misto. No presente trabalho vamos dar enfoque aos questionários padronizados, por ser este o método utilizado na entidade acolhedora.

Um questionário padronizado (*check – list*) “consiste em perguntas relacionadas com políticas contabilísticas e de controlo, bem como sobre os procedimentos implementados para prevenir e detetar distorções materiais”. (Almeida, 2014, p. 264). São criados questionários específicos para cada área das demonstrações financeiras, sendo que na maioria destes, as repostas requeridas são do tipo “sim” ou “não”. Por regra, sempre que for dada a resposta “não” a uma determinada pergunta integrante do questionário, então o controlo interno apresenta debilidade para o aspeto indagado.

A escassa flexibilidade deste método, revela-se uma desvantagem, isto porque o auditor muitas vezes depara-se com perguntas que não são aplicáveis à organização que está a auditar. Porém é também um método vantajoso, na medida em que

minimizam o risco do auditor se esquecer de abordar matérias relevantes. Ver exemplo de um questionário em anexo.

Após o levantamento do SCI, caso sejam identificadas deficiências no CI, o auditor pode efetuar recomendações mais relevantes e realistas à administração para que esta providencie as medidas corretivas consideradas apropriadas.

Grande parte do planeamento inicial visa a obtenção de informação que permita aos auditores avaliarem os seguintes riscos:

Risco de auditoria - é o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. Por exemplo, o auditor expressa “uma opinião sem reservas mas com ênfases mas em que estas indiciem, de facto, desacordos relativamente a uma ou mais políticas contabilísticas adotadas na preparação das demonstrações financeiras e cujo efeito nas mesmas seja material.” (Costa, 2017, p. 236).

Risco inerente - é a suscetibilidade de que uma asserção⁷ possa estar materialmente distorcida, individualmente ou quando agregada com outras distorções antes de se tomar em consideração quaisquer controlos relacionados.

Todavia, o auditor deve identificar e determinar os riscos de distorção material ao nível de cada demonstração financeira e a nível de cada asserção acerca de classes de transações, saldos de contas e divulgações. Para este efeito, é preciso considerar também o risco de controlo e o risco de deteção.

Risco de controlo - é a possibilidade de ocorrência de uma distorção numa asserção e que possa ser material, individualmente ou quando agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida tempestivamente pelo controlo interno da entidade.

Risco de deteção - é o risco de que o auditor não detete distorções numa asserção através da realização dos seus testes e procedimentos.

⁷ “Declarações prestadas pela gerência, de forma explícita ou outra, que são incorporadas nas demonstrações financeiras e usadas pelo auditor para considerar o uso do seu nome numa relação profissional” (IFAC, 2010, p. 14).

Assim, podemos afirmar que o risco de auditoria é uma função do risco de distorção material e do risco de deteção.

A figura que se segue ilustra como funciona o risco de auditoria:



Figura VII - Determinação do risco de auditoria

Fonte – Elaboração própria VI

- 1- As impurezas retratam as distorções que se podem verificar nas demonstrações financeiras.
- 2- O primeiro filtro representa os controlos implementados pela empresa para reduzir as impurezas a um nível mínimo que possibilite alcançar os objetivos estabelecidos.
- 3- Após analisar os controlos implementados pela empresa, o auditor executa um conjunto de procedimentos afim de detetar as impurezas que passaram pelo filtro criado pela empresa. Estes procedimentos são representados pelo segundo filtro.
- 4- A probabilidade de as impurezas passarem pelo filtro criado pelo auditor e chegar ao balde é definido como o risco de auditoria.

Tendo sido determinado o risco de auditoria, o auditor deve estabelecer a materialidade que pretende considerar na realização do seu trabalho. A determinação da materialidade é matéria do julgamento profissional do auditor e é afetada pela percepção que este tem das necessidades de informação financeira dos utilizadores das demonstrações financeiras.

O IASB considera que, “a informação é material se a sua omissão ou distorção influenciarem as decisões económicas dos utentes, tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do item ou do erro, julgado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil.

Materialidade de execução - quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções agregadas incorretas ou não detetadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como m todo. (ISA 320 § 9).

O auditor deve ter em conta a materialidade não apenas quando determina a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria, mas também quando avalia o efeito das distorções. Quanto maior for a materialidade, menor será o risco de auditoria e vice-versa, tendo estes dois conceitos uma relação inversa entre si.

Enquanto a materialidade tem a ver com a precisão, por sua vez, o risco de auditoria está relacionado com a credibilidade.

Uma auditoria planeada de forma adequada “permite ao auditor recolher prova suficiente e apropriada para suportar as suas conclusões minimizando as possibilidades de litígio”. (Almeida, 2014, p. 120).

II.7 Prova em Auditoria

A base de qualquer auditoria é a recolha de provas e a capacidade de acumular evidências suficientes e adequada em cada auditoria de forma a cumprir com as normas da profissão.

A ISA 500 define a Prova de Auditoria como “informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais basei a sua opinião”.

Uma decisão que o auditor deve tomar é determinar o tipo e a quantidade de prova a reunir, que lhe permita opinar sobre se os componentes das demonstrações financeiras do cliente e as demonstrações financeiras em geral, apresentam-se com objetividade, ou se o cliente manteve um controlo interno eficaz sobre as informações financeiras.

Segundo a ISA 200, a garantia razoável de fiabilidade é obtida quando o auditor obtém prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo.

Quando se trata da obtenção da prova, podemos encontrar duas características que se destacam, nomeadamente:

Suficiência - prende-se com a quantidade de prova de auditoria a obter.

Adequação - é uma característica qualitativa da prova de auditoria, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade para apoiar as conclusões proferidas pelo auditor. A relevância está relacionada com a asserção que se pretende testar (ex. a obtenção da ficha do armazém proporciona-nos prova sobre a existência dos ativos, mas não da sua plenitude). Por seu turno, a fiabilidade depende das circunstâncias em que é obtida, como podemos observar na figura que se segue:

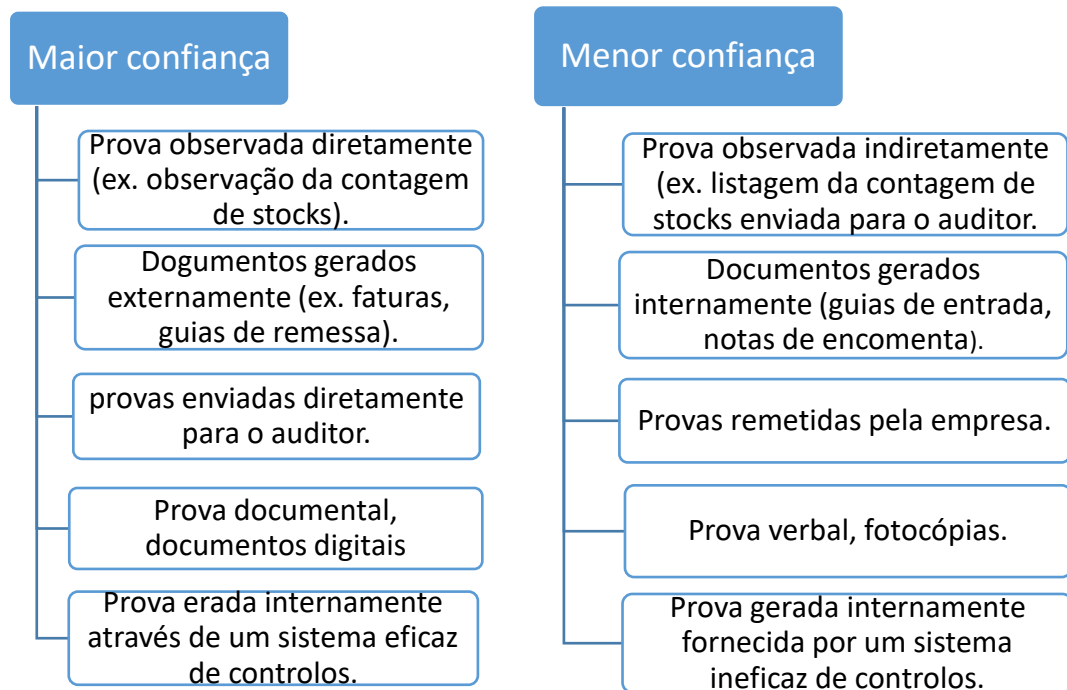


Figura VIII - Fiabilidade da prova em auditoria

Fonte - Adaptado de Almeida (2014, p. 189)

Estes dois conceitos estão inter-relacionados, isto porque a quantidade de prova de auditoria necessária é afetada pela avaliação dos riscos de distorção feita pelo auditor (quanto maior o risco, mais prova) e é também afetada pela qualidade da prova (quanto maior a qualidade, menor prova). De realçar que, obter mais prova de auditoria pode não compensar a sua falta de qualidade.

No processo de obtenção de prova de auditoria, o auditor deve efetuar um ou vários procedimentos⁸ que vêm elencados na ISA 500, sendo estes:

Inspeção - consiste no exame dos registos ou documentos que suportam as diversas transações.

Observação - trata-se de observar como são executadas na prática as tarefas delegadas às várias pessoas.

Confirmação externa - a ISA 505 caracteriza-a como “o processo de obter e avaliar prova de auditoria através de uma comunicação direta de uma terceira parte em resposta a um pedido de informação acerca de um item específico que afeta as

⁸ Os procedimentos em auditoria referem-se especificamente aos métodos ou técnicas usados pelos auditores na realização do seu exame. (Costa, 2017).

asserções feitas pelo órgão de gestão e que estão subjacentes às demonstrações financeiras.

Recálculo - prende-se com a verificação do rigor matemático de documentos ou registos.

Reexecução - consiste em refazer os procedimentos contabilísticos e de controlo implementados pela empresa. Exemplo: comparar os preços de venda constantes das faturas com os preços evidenciados na lista de preços.

Procedimentos analíticos - consiste em avaliações da informação financeira através da análise dos relacionamentos plausíveis entre dados, tanto da informação financeira como não financeira. Exemplo: comparar informações do exercício com informações do exercício anteriores, com valores esperados ou com valores do setor onde a empresa se insere.

Indagação - visa procurar informação, quer financeira ou não financeira, junto de pessoas conhecedoras dentro ou fora da entidade.

As evidências recolhidas devem ser figuradas nos papéis de trabalho de auditoria como meio de justificação e suporte do trabalho efetuado. Isto porque: “Nenhuma conclusão pode ser afirmada sem provas que a fundamente”. (Arens, Elder, & Beasley, 2012).

II.8 Relatórios de Auditoria

Os relatórios são essenciais para qualquer trabalho de auditoria ou de conformidade. Os utilizadores das informações financeiras dependem do relatório do auditor para terem uma garantia razoável de que as demonstrações financeiras da empresa apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, do resultado das operações, das alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa desta.

“Os relatórios são o último passo no trabalho de auditoria e servem para comunicar os achados de auditoria. Devem ser coerentes com o compromisso de auditoria com a entidade ou a disposição legal ou estatutária que determina a elaboração do mesmo”. (Alves, 2017, p. 505). Em Portugal, de acordo com o n.º 1 do artigo 45º do EOROC, na sequência do exercício da revisão legal de contas é emitida uma Certificação Legal

de Contas. Embora a terminologia “certificação” possa transmitir que o auditor emite uma garantia de correção absoluta das demonstrações financeiras, o que poderá causar alguma confusão, isto porque como já vimos o auditor não pode ter certeza absoluta da correção das demonstrações financeiras, fruto de diversas condicionantes que segundo (Costa, 2017) podem ser:

- ❖ O auditor não analisa de forma detalhada todas as operações da empresa nem inspeciona todos os seus ativos mas sim, efetue o seu trabalho com base em amostras cuja amplitude varia com a sua conclusão sobre a adequação dos sistemas contabilísticos e de controlo interno existente na empresa;
- ❖ Em segundo lugar, se por um lado, é possível ao auditor ter a certeza sobre os saldos de determinadas contas (ex: Caixa e Depósitos à ordem) o mesmo não acontece com as contas em que estes saldos são estimados e podem variar de acordo com o juízo profissional do auditor (ex: saldos das contas de imparidades, provisões, acréscimos, diferimentos, depreciações, amortizações, entre outros);
- ❖ Podem ser utilizadas várias políticas contabilísticas para o mesmo assunto, ainda que, sujeitas à estrutura conceptual de relato financeiro identificada (ex. método de custeio de saída dos inventários, distinção entre bens capitalizáveis e não capitalizáveis, etc.);
- ❖ O auditor pode ter encontrado erros, inexatidões ou diferenças que, no seu entendimento, não sejam materiais de modo a que possam vir a afetar de forma significativa, quaisquer avaliações ou decisões.

Deste modo, a denominação interna para a opinião final do auditor diverge em relação a outros organismos profissionais de âmbito internacional, como é evidenciado na tabela abaixo:

Tabela II - Tratamento da terminologia na legislação portuguesa vs organismos internacionais

Assunto	Lei nº 140/2015 (EOROC)	IFAC (ISA 700 – Revista)	UEC (AS8)
Nome do documento	Certificação legal das contas/ relatório de auditoria	Relatório do auditor independente	Relatório de auditoria
Resultado do exame	Opinião	Opinião	Opinião

Fonte - Adaptado de (Costa, 2017, p. 764)

Como resultado do seu exame, o auditor emite os seguintes tipos de opinião:

Opinião não modificada – de acordo com a ISA 700 (revista) é a opinião expressa pelo auditor quando este conclui que as demonstrações financeiras estão preparadas em todos os aspetos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável (opinião sem reservas nem ênfases).

Assim sendo, de acordo com a GAT 1 (revisto), a estrutura da CLC/RA é a que se segue:

Tabela III - Estrutura da CLC/RA

ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO (EIP)	OUTRAS ENTIDADES
Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras <ul style="list-style-type: none"> ➤ Opinião ➤ Base para a opinião ➤ Incerteza material relacionada com a continuidade ➤ Matérias relevantes de auditoria ➤ Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras ➤ Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras 	Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras <ul style="list-style-type: none"> ➤ Opinião ➤ Base para a opinião ➤ Incerteza material relacionada com a continuidade ➤ Matérias relevantes de auditoria (<i>opcional</i>) ➤ Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras ➤ Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras
Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares <p>Sobre o relatório de gestão</p> <p>Sobre os elementos adicionais previstos no artigo 10º do regulamento (EU) 537/2014</p>	Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares <p>Sobre o relatório de gestão</p>

Fonte: (Costa, 2017, p. 782)

Opinião modificada – definida pela ISA 705 (4-5) como “uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião, sempre que o auditor concluir que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material, ou este não for capaz de acumular provas suficientes e apropriadas para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material”.

A tabela que se segue ilustra os tipos de opinião modificada:

Tabela IV - Tipos de opinião modificada

Natureza da matéria que dá origem à modificação da opinião	Julgamento do auditor	
	Material, mas não profunda	Material e profunda
As demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas	Opinião com reserva	Opinião adversa
Incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada	Opinião com reserva	Escusa de opinião

Fonte: Adaptado de (Costa, 2017, p. 779)

No âmbito das competências exclusivas dos ROC são ainda emitidos os seguintes relatórios pelo auditor:

Relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras – na sequência da realização de auditoria às contas;

Relatório descrevendo a natureza a extensão do trabalho e a respetiva conclusão – na sequência da realização de serviços relacionados com a revisão legal das contas.

III. DESCRIÇÃO DO ESTÁGIO E ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

As minhas tarefas durante o estágio recaíram maioritariamente sobre entidades do setor não lucrativo. Deste modo considero útil esclarecer alguns conceitos relacionados com as entidades pertencente a este sector.

O Setor não lucrativo engloba um vasto leque de instituições muito diversificadas entre si e organizadas sob diferentes formas jurídicas. Uma das características comuns as entidades deste setor, prende-se com o facto de desenvolverem atividades que prosseguem o bem-estar social, com respeito pelo princípio – regra da não distribuição dos eventuais lucros gerados.

No que respeita à forma de financiamento, este é obtido por vias de donativos e subsídios estando estas entidades obrigadas a prestar contas aos seus Doadores.

Este setor abrange as seguintes atividades:

- ❖ Cultura e recreio;
- ❖ Instrução e investigação científica;
- ❖ Saúde;
- ❖ Serviços sociais, beneficência e Assistência a refugiados;
- ❖ Ambiente e proteção dos animais;
- ❖ Promoção da comunidade local e património habitacional;
- ❖ Promoção e tutela de direitos civis;
- ❖ Intermediação filantrópica e promoção do voluntariado;
- ❖ Organizações empreendedoras, profissionais e sindicais.

Como exemplos de formas assumidas pelas entidades abrangidas temos:

- ❖ Associações (Públicas e Privadas);
- ❖ Fundações;
- ❖ Instituições de desenvolvimento local;
- ❖ Misericórdias;
- ❖ Museus;
- ❖ ONG para o desenvolvimento;
- ❖ Associações mutualistas;
- ❖ Cooperativas.

Às ESNL aplica-se a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor não Lucrativo (NCRF – ESNL), podendo estas entidades optar pela aplicação do conjunto das normas contabilísticas e de relato financeiro compreendidas no SNC com as devidas adaptações ou pela aplicação das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

Destinatários da informação e as finalidades da NCRF-ESNL:

- ❖ Os doadores/financiadores/associados;
- ❖ Os credores;
- ❖ Os membros das ESNL;
- ❖ Os voluntários;
- ❖ O Estado;
- ❖ O público em geral.

Torna-se também importante salientar alguns aspetos fiscais aplicáveis a este setor, nomeadamente:

Principais isenções:

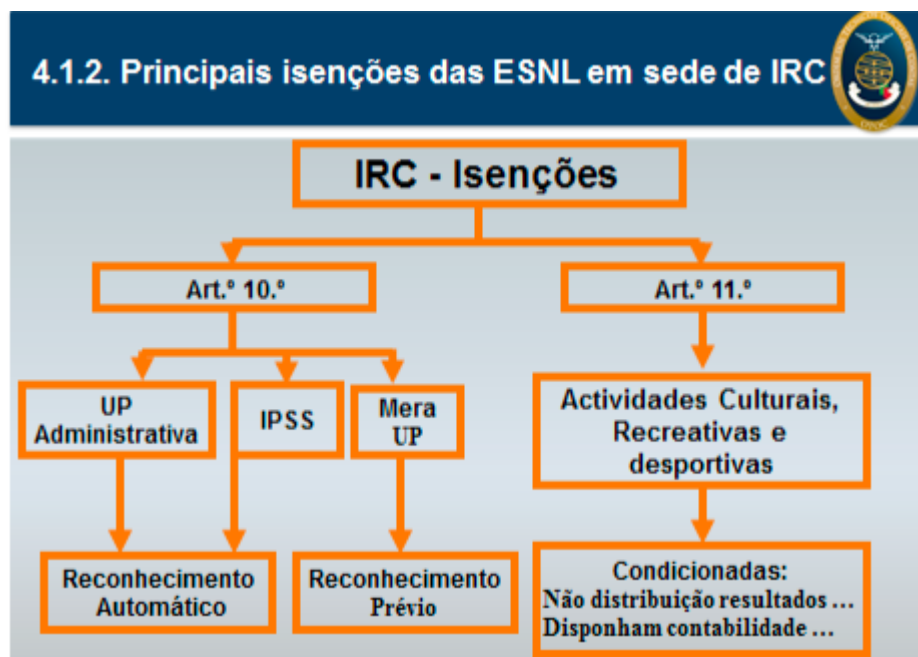


Figura IX - Principais isenções das ESNL em sede de IRC

Fonte: Formação à Distância, NCRF – ESNL e Fiscalidade OTOC 2012

Principais obrigações em sede de IRC:

Declarativas – art.º 117-º:

- a) Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação, nos termos dos artigos 118.º e 119.º;
- b) Declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120.º;
- c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 121.º;

De escrituração:

- ❖ Art. 124.º

Obrigações de pagamentos e outras:

Tributações autónomas em sede de IRC

- ❖ Sujeição: art. 88.º, n.º 1 do CIRC: 70%;
- ❖ Não sujeição: art. 88.º, n.º 3 do CIRC.

Derrama:

- ❖ As ESNL não estão sujeitas: Lei das Finanças

Pagamento especial por conta:

- ❖ As ESNL não estão sujeitas: - n.º 1 do art.º 106 do CIRC, por remissão para o n.º 1 do art.º 104.º.

Taxa de tributação:

- ❖ Art.º 87.º, n.º 1: 25%.

Obrigações em sede de Iva:

Obrigações declarativas:

- ❖ Declaração de início: Artigo 31.º do CIVA;
- ❖ Declaração de alterações: Artigo 32.º do CIVA;
- ❖ Declaração de cessação: Artigo 33.º do CIVA;
- ❖ Declaração de periódica: Artigo 41 do CIVA;
- ❖ Declaração anual e mapas recapitulativos: Decreto – Lei n.º 347/85 de 23 de agosto.

Apuramento do imposto

As ESNL:

- ❖ Beneficiam na generalidade de isenção;
- ❖ Esta isenção é incompleta: não se liquida impostos nas transmissões de bens e serviços e não se deduz o imposto suportado (artigo 9.º);
- ❖ Têm que respeitar as condições mencionadas no art.º 10.º do CIVA.

Se apenas desenvolver atividades isentas que não conferem direito à dedução enquadradas para efeitos de IVA como um sujeito passivo isento nos termos do artigo 9.º do CIVA.

Caso a entidade, para além das suas atividades próprias desenvolver mais alguma, ainda que constantes do seu objeto estatutário, porque não compreendidas nas abrangidas pela isenção, ficará sujeita a imposto e não isenta por estas atividades.

Podem ainda identificar-se um conjunto de outras isenções e regalias fiscais em benefício das ESNL, nomeadamente em sede de tributação patrimonial e de veículos, que visam minimizar encargos indispensáveis ao desenvolvimento das respetivas atividades (imóveis, veículos, etc.) e/ou potenciar os recursos que lhe são colocados à disposição (é o caso das heranças e legados).

No âmbito desses regimes de exceção importa salientar os seguintes:

- ❖ IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis (artigo 44.º do EBF);
- ❖ IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (artigo 6.º);
- ❖ IS - Imposto do Selo (artigo 6.º);
- ❖ IV - Imposto sobre Veículos (artigo 52.º);
- ❖ IUC - Imposto Único de Circulação (artigo 5.º);

Principais obrigações das entidades beneficiárias:

Obrigação declarativa da DM 25 - Donativos Recebidos (art.º 66.º n.º 1 alínea c do EBF).

Devem-se registar todos os donativos de forma a determinar:

- ❖ O valor anual do donativo, o código respetivo e a identificação de cada um dos mecenas.

As descrições das atividades dividem-se em dois grupos, aquelas em que tive uma participação direta na sua execução e as que embora não tenha tido oportunidade de as executar verifiquei como se materializavam.

Assim, passo a descrever as atividades em que tive contribuição ativa na sua execução:

III.1 Elaboração de Dossiers Correntes e Permanentes

Os dossiers correntes e permanentes são ferramentas indispensáveis ao trabalho de auditoria, uma vez que neles constam todo o suporte do trabalho desenvolvido e que suportaram a opinião final do auditor quanto à conformidade ou não das contas da entidade auditada. Deste modo, é imperial a preparação, organização e uma cuidada manutenção destes dossiers.

As minhas primeiras tarefas passaram por tomar conhecimento dos dossiers do ano anterior, o que me permitiu ter conhecimento de alguns documentos e em que secções deveriam ser figurados.

Consequentemente, elaborei alguns dossiers onde ia colocando os documentos que chegavam até mim.

O dossier permanente era organizado da seguinte forma:

- ❖ Dados Gerais - certidão permanente, dados do cliente, dados históricos;
- ❖ Pessoal - evolução e características dos quadros, critérios de pagamentos de extras e variações;
- ❖ Património - imobilizado, escrituras de compra, contratos e evolução do arrendamento financeiro;
- ❖ Seguros - contratos de seguros;
- ❖ Contratos e Protocolos - protocolos com outras entidades, segurança social;
- ❖ Atas e estatutos;
- ❖ ROC - contratos de prestação de serviços, correspondências, entre outros;
- ❖ Prestação de contas - contas anuais, relatórios de auditoria etc.

Por seu turno o dossier corrente teve a seguinte estrutura:

- ❖ A - Planeamento;
- ❖ B - Balancete;
- ❖ C - DF intercalares;
- ❖ D - Relatórios Intercalares;
- ❖ E - Correspondências;
- ❖ F - Fornecedores;
- ❖ G - Outros papéis de trabalho;
- ❖ H - Situações Pendentes;
- ❖ I - Análises anuais.

Seguidamente, no mesmo dossier, criei separadores para as áreas das demonstrações financeiras, especialmente:

- ❖ 1 - Meios líquidos financeiros;
- ❖ 2 - Contas a receber e a pagar;
- ❖ 3 - Inventário;
- ❖ 4 - Investimento;
- ❖ 5 - Fundos patrimoniais;
- ❖ 6 - Gastos;
- ❖ 7 - Rendimentos;
- ❖ 8 - Resultados; e
- ❖ 9 - Valências.

Após a emissão do relatório sobre as contas de um cliente fui transferindo os arquivos correntes do ano de 2015 para o arquivo morto.

III.2 Meios Líquidos Financeiros

- ❖ Caixa

Para esta rubrica, não participei nas contagens físicas do caixa, apenas tive acesso as folhas de caixa, onde as comparei com os valores inscritos no balancete e documentos que suportavam os valores expressos nas folhas de caixa. As diferenças encontradas foram remetidas para o cliente de modo a obter justificações para tais diferenças.

- ❖ Depósitos bancários

De forma a verificar a conformidade dos saldos dos depósitos à ordem, tendo em mãos as reconciliações bancárias, o balancete e as respostas dos bancos, primeiramente, verifiquei e confirmei a exatidão do saldo do banco constante na reconciliação feita pelo cliente através das respostas dos bancos, de igual modo constatei se o saldo confere com o expresso no balancete, na análise da reconciliação bancária refiz os cálculos inerentes a estas, de forma a comprovar a exatidão dos mesmos. Procedi ainda à reconciliação bancária que eram impressas e arquivadas no dossier corrente, o mesmo tratamento foi dado aos outros documentos referidos.

Em alguns casos existiam movimentos que constavam do extrato da contabilidade que não constavam no banco ou o inverso, nestes casos analisava, comunicava a uma das minhas colegas, estas requeriam o extrato bancário do mês seguinte e através deste verificava se a situação tinha sido regularizada, da mesma forma. Ora, para as situações pendentes na contabilidade verificava a sua regularização ou não.

Tabela V - Exemplo de conciliação bancaria

Cliente: xxxx Análise: 1º Trimestre Data: 05-06-2017 Trabalhado por: RN Índice: 1-12-MLF									
Resumo dos saldos e das conciliações bancárias									
conta do razão nº	conta bancária nº	Banco	Saldo em banco	Cheques pendentes depósitos e transferências em transito				saldo pelo razão	Diferença
				valor	numero	valor	numero		
1203	7.97016E+11	CGD	4.443,59			12.230,3		16.673,95	0 a)
1205	797017593630	CGD	3.995,05		-	1.341,0		2.654,0	0 a)
121	797015651930	CGD	80.370,45	29,1	-	21.861,3	1	58.538,27	0,0
123	02501985001-66	ST	122,6					122,6	0 a)
124	5-0224043-000-003	BPI	1.974,95					1.974,9	0 a)
TOTAIS			90.906,66	29,1	-	10.971,9		79.963,84	0,0

a) conciliações em anexo

Conclusões:

As conciliações bancarias conferem com os extratos bancários e saldo contabilístico

Testes satisfatórios

Recomendações:
Nada a recomendar

Auditor/ROC Tesoureiro / Toc

Fonte: Adaptado de papeis de trabalho da entidade acolhedora

III.3 Circularizações

A circularização, também denominada de confirmação externa é um dos principais e mais utilizados procedimentos de obtenção de prova quando se trata de confirmar os saldos que figuram as contas apresentadas pela gestão. Normalmente, recorre-se a este procedimento para obter provas de auditoria relativa a asserções das DF em áreas tais como contas a receber ou a pagar, bancos, investimentos, depósitos de clientes e outros passivos, garantias, transações significativas fora do normal desenvolvimento do negócio, bem como transações com partes relacionadas.

Para este procedimento, as áreas em que intervêm foram as contas a receber e a pagar.

Comecei o processo de circularização através da análise do balancete, onde definia uma materialidade de execução, na Sandra Simões e Sarra Barros, SROC, Lda., esta materialidade não está pré-estabelecida, ficando esta sob o juízo do auditor, normalmente quando se verifica um grande volume que contrasta com saldos de pequenas dimensões, a materialidade tende a ser baixa. Por norma atribuía uma materialidade de execução entre os €2000 a €5000, seguidamente colocava regularmente um especial enfoque às contas com saldos contranatura, saldos nulos cujos movimentos eram de quantias consideravelmente elevadas, face ao volume de negócio.

Tendo definido quais as entidades a quem solicitar confirmações, a lista das entidades alvo de confirmações externas era enviada à entidade auditada por via do correio eletrónico.

Aquando da receção das respostas às confirmações, onde estas podem ser convergentes, divergentes ocorre também não haver respostas por parte de algumas entidades circularizadas.

Criei um ficheiro de Excel, ordenado por número, onde constava a designação das entidades circularizadas, um campo para os valores da contabilidade à data de 31 de dezembro, um campo para inscrever os valores constantes nas respostas e um campo com as diferenças.

No mesmo ficheiro, elaborei uma tabela onde constava o total do balancete, o total circularizado em valor e em percentagem, o total de entidades circularizadas e o total de respostas obtidas em valor e em percentagem.

Para as respostas obtidas constatei se estas estavam assinadas e carimbadas pela emitente, inscrevia os valores constantes nas respostas no ficheiro criado.

Quando as respostas eram concordantes, as diferenças eram nulas, caso contrário, preparava um ficheiro com as respostas obtidas e as diferenças e enviava para o cliente solicitando justificações para as diferenças, quanto às respostas em falta eram solicitadas ao cliente que voltasse a contactar os seus colaboradores de forma a obter uma resposta.

Posto isso, inscrevia nas respostas o número que fazia corresponder à entidade circularizada no ficheiro e arquivava no dossier corrente, de igual forma imprimia o ficheiro e arquivava-o.

III.4 Especialização de exercícios

As especializações são realizadas de forma a se cumprir o pressuposto subjacente ao regime do acréscimo em que os efeitos das transações e outros acontecimentos devem ser reconhecidos aquando da sua ocorrência.

Tabela VI - Especialização dos seguros

Cliente: XYZ										
Análise:		Final/Dezembro	06-02-2017	Trabalhado por:		RN				
Itens de reconciliação										
Seguradora	Ramo	Capital	Período		Dias		Total	Prémio		
			Constituição	vencimento	2016	2017		2016	2017	Total
Fidelidade	Automóvel	460,46 €	15-07-2016	14-07-2017	170	195	365	214,46 €	246,00 €	460,46 €
Liberty Seguros	Automóvel	836,83	13-04-2016	12-04-2017	263	102	365	602,98 €	233,85 €	836,83 €
TOTAIS		1.297,29			433	297	730	817,44 €	479,85 €	1.297,29 €

Fonte: Adaptado de papeis de trabalho da entidade acolhedora

Tabela VII - Especialização de gastos com energia

Empresa: XXX								Data: 10/02/2017		Trabalhado por:		RN	
Fatura	Data		dias 2016	Dias Totais	Valor	2016		2017					
Galp	30-12-2016	27-01-2017	2,00	29,00	5.226,77 €	360,47 €		4.866,30 €					
EDP	25-12-2016	24-01-2017	7,00	31,00	157,68 €	35,61 €		122,07 €					
EDP	04-12-2016	03-01-2017	28,00	31,00	40,43 €	36,52 €		3,91 €					
EDP	06-12-2016	03-01-2017	26,00	29,00	55,33 €	49,61 €		5,72 €					
EDP	19-12-2016	18-01-2017	13,00	31,00	3.828,86 €	1.605,65 €		2.223,21 €					
EDP	09-12-2016	08-01-2017	23,00	31,00	3,50 €	2,60 €		0,90 €					

Fonte: Adaptado de papeis de trabalho da entidade acolhedora

Ainda que o pagamento das despesas seja efetuado no ano de 2016, o contrato de prestação de serviços respeita a mais do que um período e atendendo ao princípio atrás referido, as empresas não podem contabilizar a totalidade dos gastos em 2016 mas apenas a proporção correspondente, na medida em que este só podem ser reconhecidos à medida que as operações que acarretam essas despesas se verifiquem.

III.5 Análise dos Documentos de Prestação de Contas do ano de 2015

Como vimos na fase inicial da caracterização do estágio, a finalidade das ESNL não as exoneram do dever de prestar contas já que se espera que estas entidades sejam boas gestoras e que mostrem que o são.

Para além do orçamento, do plano de atividades e do relatório de atividades, onde deve expor de forma fidedigna e clara a evolução da atividade, do desempenho e da posição financeira da entidade, a prestação de contas deve ainda compreender, pelo menos, as seguintes demonstrações financeiras:

- ❖ Balanço, que exprime a situação patrimonial da entidade num determinado período;
- ❖ Demonstração de Resultados, que privilegia a dinâmica da evolução do património;
- ❖ Demonstração dos fluxos de caixa, que evidencia a forma como a entidade gerou e aplicou o dinheiro durante o período em análise;
- ❖ Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais; por opção ou por exigência;
- ❖ Anexos, que incorporam as informações complementares as demais demonstrações financeiras.

Do grupo dos documentos a serem disponibilizados aos órgãos competentes devem constar também a certificação legal de contas quando aplicável e sempre que exista, o parecer do órgão de fiscalização.

Respetivamente ao balanço, demonstração de resultados, demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração das alterações nos fundos patrimoniais, para o ano de 2016 analisei, para cada uma das demonstrações, recorri à demonstração do ano de 2015 correspondente e verifiquei se os valores de 2015 figurados nas demonstrações de 2016 eram concordantes, fazendo os cálculos que achasse pertinente, em caso

afirmativo colocava uma referência dizendo: confere com contas de 2015, para os cálculos, referia que a aritmética foi verificada e confirmada.

Verifiquei também, se as rubricas estavam bem nomeadas e classificadas, como por exemplo, com a nova legislação, a propriedade de investimento passa a ser classificada como ativo fixo tangível, porém no momento de validação das contas de 2015, estes valores não se agregam, isto porque a norma só entrou em vigor a partir de 2016, logo as contas de 2015 já tinham sido aprovadas, assim, aquando da aprovação das contas de 2016, em que temos que validar o ano de 2015, o comparativo de estar igual as contas de 2015. Sempre que encontrava uma situação em contrário, era comunicado ao cliente para que procedesse a respetiva regularização.

Quanto aos valores referentes a 2016, recorrendo ao balancete e utilizando o Excel procedi a elaboração das demonstrações financeiras e a partir destas verificava e confirmava as demonstrações elaboradas pelo cliente, em caso concordante assinalava que estas conferiam com o balancete.

De forma a ficar com a prova do trabalho, imprimia os ficheiros e arquivava-os no arquivo corrente, na secção de tarefas de encerramento.

III.6 ATIVIDADE EM QUE TOMEI CONHECIMENTO

De forma a complementar a minha formação, fui verificando os processos desenvolvidos pela entidade nas áreas em que não tive participação ativa, o que me permitiu desta forma, tomar conhecimento das tarefas a executar nessas mesmas áreas e como executá-las, estendendo assim o meu conhecimento para outros campos.

Pude verificar e tomar conhecimento das seguintes matérias:

III.6.1 Avaliação do Controlo interno por área.

Para este propósito é elaborado um questionário por área, com o intuito de testar a operacionalidade e eficiência do mesmo, de forma a definir o alcance, tempestividade e natureza dos procedimentos a colocar em prática.

Todos os testes realizados são posteriormente inseridos no SIPTA na área SCI, ficando assim os trabalhos registados.

Tendo sido feita a avaliação do SCI é emitida uma opinião sobre a operacionalidade e adequação do mesmo e as recomendações de melhorias caso sejam necessárias.

III.6.2 Inventário

Um dos primeiros processos para a análise desta área, prende-se com a elaboração de contagem física, onde é feito uma conferência quer quantitativa quer qualitativa, a conferência quantitativa tem que ver com a plenitude, isto é, se todos os bens que constam da ficha de armazém realmente existem. A conferência qualitativa abarca aspetos como, os prazos de validade dos artigos, se estes estão bem conservados, a adequação do espaço de armazenamento, entre outros.

Procede-se à identificação das possíveis diferenças entre os artigos contados com a listagem de ficha de armazém, identificando ainda artigos obsoletos e defeituosos.

A contagem e as anomalias detetadas são registadas no papel de trabalho do auditor, para as anomalias detetadas, a equipa de auditoria procura justificações junto dos responsáveis. No final do trabalho é comunicado ao cliente as conclusões retiradas e as possíveis melhorias a implementar por via do relatório.

III.6.3 Gastos:

Fornecimento e serviços externos

É regra na entidade acolhedora, recorrendo ao SIPTA, fazer-se a comparação entre os dados do ano em análise com os de um período similar, esta comparação permite identificar as variações nesta rubrica, seguidamente determina-se a quota de representação de cada serviço integrante nesta rubrica face ao total da mesma.

É dado um especial enfoque as rubricas de maior peso, onde é analisado de forma mais pormenorizada os documentos que as suportam.

Gastos com o pessoal

Como foi referido no parágrafo anterior, a comparação entre períodos similares é uma das tarefas executada pela SROC na análise dos gastos que compões os fornecimentos e serviços externos. De forma a analisar esta componente, primeiramente é solicitada ao cliente a ficha do pessoal, esta permite que a equipa de auditoria tenha conhecimento de toda a informação inerente ao processamento e pagamento dos salários ao pessoal, a equipa de auditoria refaz os cálculos do processamento de salario, e confronta-os com o processamento feito pela contabilidade para confirma ou não a conformidade do mesmo. A SROC solicita também os recibos de

vencimento, para confirmar se os valores pagos são os processados e este encontra-se assinado.

III.6.4 Rendimentos

À imagem dos FSE, também para os rendimentos procede-se a análise comparativa.

Vendas e Prestação de Serviços

Nas entidades do setor não lucrativo as principais receitas provêm das mensalidades pagas pelos utentes, assim, é feito um cruzamento das informações da gestão quanto ao que foi faturado aos utentes com o balancete por valência e também com o *e-fatura* enviado. Verifica-se o correto reconhecimento das mensalidades e das vendas. Relativamente às vendas, verifica-se se os preços praticados são os corretos.

Subsídios à Exploração

Para este campo, a SROC requiere os contratos com as entidades financiadoras, onde descreve as quantias a receber, seguidamente faz-se o cruzamento da conta de suícidios com as contas de acréscimo e diferimentos o que permite ter conhecimento da quantia já recebida, das quantias reconhecidas e o que falta reconhecer, respeitando assim o princípio do acréscimo.

CONCLUSÃO

A crescente necessidade da informação credível por parte dos utilizadores da informação financeira e a necessidade de transparência na gestão dos recursos alocados nas empresas torna-se impensável a não utilização da auditoria financeira.

Esta última surge como mediadora entre os interesses dos utilizadores da informação e os da gerência. A complexidade da informação, o afastamento dos utilizadores, entre outros fatores conduz a que o recurso aos serviços de auditoria seja dos poucos ou mesmo o único meio de obtenção da informação de forma resumida e com algum selo de credibilidade.

Porém, os diversos escândalos envolvendo os serviços de auditoria, deixaram fragilizada a imagem e o bom nome da profissão. O restauro da imagem outrora estável é uma tarefa ainda em curso, que só o conhecimento, cumprimento dos princípios e normas aplicáveis à atividade por parte dos auditores poderá conduzir a essa recuperação.

A realização deste estágio foi uma oportunidade para materializar os conhecimentos teóricos obtidos durante a parte letiva da formação. Foi uma experiência enriquecedora, apesar de não ter participado em todas as áreas do âmbito da auditoria financeira, que foram de certa forma colmatadas com explicações de como a equipa de auditoria atuava nessas situações. Permitiu-me ter uma visão mais abrangente do mundo laboral e da profissão, onde pude impulsionar o meu sentido crítico e de responsabilidade e as minhas capacidades técnicas.

Sempre considerei interessante a profissão de auditor e o estágio veio consolidar esse interesse, o que me deixa entusiasmado para novos desafios dentro da área.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALmeida, B. J. (2014). Auditoria Financeira - Uma análise integrada baseada no risco. Lisboa: Escolar Editora.
- Alves, J. J. (2017). Princípios e Prática de Auditoria e Revisão de Contas. Lisboa: Edições Sílabo.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012). Auditing and assurance services an integrated approach. Prentice Hall.
- Blackburn, S. (1997). Dicionário da Filosofia. Editora Gradiva.
- Boyton, W. C. (2002). Auditoria. São Paulo: Editora Altas.
- Costa, C. B. (2017). Auditoria Financeira Teoria & Prática. Rei dos Livros.
- IFAC. (2010). Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Nova York.
- Lisboa, L. P., & Et al. (1997). Ética Geral e Profissional e Contabilidade. São Paulo: Altas.
- Mercier, S. (2003). A Ética Nas Empresas. Porto: Edições Afrontamento.
- Taborda, D. M. (2015). Auditoria – Revisão Legal das Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas . Lisboa: Edições Sílabo.
- Comissão de Normalização Contabilística (2009); Estrutura Conceptual; Aviso n.º 15.652, de 7 de setembro; Diário da República Série II n.º 173.
- Código de Ética para Contabilistas/Revisores Profissionais da IFAC (Emitido em junho de 2005, eficaz em 30 de junho de 2006).
- Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas”, publicado no Diário da República, II Série, nº 1988, de 14 de outubro de 2011, entrando em vigor em 1 de janeiro de 2012.
- GOMES, Emilia (2014); A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria; Revista Revisores & Auditores, janeiro/março, n.º 64, pp. 8-31.
- IAASB (ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria).

International Federation of Accountants (IFAC) (2009), *International Standard on Quality Control 1* – (26–28).

Deloitte Touche Tohmatsu, Lei Sarbanes-Oxley: Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos (2003).

OROC Circular nº 96/16, Lisboa 16 de dezembro de 2016.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC, 2000b): Diretriz de Revisão/Auditoria 410 (DRA 410): Controlo Interno, Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

Pinto, José Paulo da Silva (2004). Controlo Interno: algumas achegas. (Nº33 – II série). in Revista de Contabilidade e Finanças. Lisboa: Associação Portuguesa Peritos Contabilistas.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002.

Santos, J.G., José Neves Raimundo, & Rui Lima. (2012) Formação à Distância, NCRF - ESNL e Fiscalidade OTOC.